

**Audience publique du 25 octobre 2007**

Recours formé par  
les époux ... et ..., ...  
contre une décision du **directeur de l'administration des  
Contributions directes**  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 22648 du rôle et déposée le 6 mars 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., agent immobilier, et son épouse, Madame ..., sans état connu, demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 décembre 2006 (n° C13498 du rôle) portant rejet de leur réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour l'année 2001, émis le 14 juin 2006 par le bureau d'imposition Capellen ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 juin 2007 ;

Vu la lettre de Maître James JUNKER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, déposée au greffe du tribunal administratif le 18 mai 2007, portant information qu'il occupe pour compte des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Ana ALEXANDRE, en remplacement de Maître James JUNKER, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 10 mai 2006, le bureau d'imposition Capellen, en exécution du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », fit savoir à Monsieur ..., préqualifié, que « *lors de l'imposition de l'impôt commercial communal de l'année 2001, le bureau d'imposition s'écartera substantiellement de votre déclaration sur les points suivants : (....) »*, tout en priant Monsieur ... de faire connaître ses objections éventuelles pour le 25 mai 2006 au plus tard.

Suivant courrier du 25 mai 2006, Monsieur ... adressa sa prise de position au

bureau d'imposition Capellen.

Le 14 juin 2006, ledit bureau d'imposition émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2001, de même qu'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour la même année comportant son imposition collective avec Madame ....

Contre lesdits bulletins, Monsieur ... introduisit par lettre du 27 septembre 2006 une réclamation détaillée auprès de son bureau d'imposition, afin de voir « *redresser les impositions pour l'année 2001 conformément à la déclaration déposée 2001* », tout en sollicitant un délai de deux semaines au maximum afin de pouvoir présenter le détail des recettes et des dépenses concernant différents immeubles vendus et mentionnés dans ladite réclamation.

Par courrier du même jour à l'adresse de son bureau d'imposition, Monsieur ... sollicita encore un sursis-exécution des prédicts bulletins d'impôt concernant l'année 2001.

Par courrier du 23 octobre 2006, le secrétaire du contentieux auprès du directeur des contributions sollicita auprès de Monsieur ... un certain nombre de documents et renseignements en relation avec la réclamation du 27 septembre 2006, entrée le 29 septembre 2006.

Suivant courrier du 8 novembre 2006, Monsieur ... fit parvenir audit secrétaire du contentieux sa prise de position et certains documents en relation avec les renseignements sollicités.

Par décision du 4 décembre 2006, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », déclara la réclamation du 27 septembre 2006 irrecevable pour cause de tardiveté. Ladite décision est motivée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 29 septembre 2006 par le sieur ..., L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 2001, émis le 14 juin 2006 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;*

*Que la requête, datée au 27 septembre 2006 et entrée le 29 septembre 2006, n'a donc pas été introduite dans le délai légal, lequel a expiré le 19 septembre 2006 ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables ».*

Par courrier du 28 décembre 2006 à l'adresse du directeur, Monsieur ... pria ce dernier « *de bien vouloir rectifier votre décision dans ce sens que la réclamation contre les bulletins d'imposition de l'année 2001 soit considérée comme recevable, afin d'examiner le fond du litige et de prendre une décision équitable et juste dans ce dossier* ».

Par courrier du 12 janvier 2007, le directeur accusa réception du prédit courrier du 28 décembre 2006 et informa Monsieur ... qu'« *en cas de désaccord avec ma décision prise le 4 décembre 2006, vous voudrez adresser votre recours au tribunal administratif, 1, rue du Fort Thüngen, L-1499 Luxembourg dans le délai de trois mois suivant la notification (...)* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 mars 2007, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ont introduit un recours contentieux contre la susdite décision directoriale du 4 décembre 2006.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours sous analyse.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours dans le chef de Madame ... aux motifs que Monsieur ..., faute de mandat, ne saurait prétendre à agir au nom de sa femme et que celle-ci ne serait de toute façon pas partie à la décision du directeur et n'aurait partant pas qualité « *pour l'entreprendre ni par elle-même, ni par mandataire* ».

Il convient de constater à cet égard que le courrier de réclamation du 27 septembre 2006 adressé au préposé du bureau d'imposition de Capellen, alors même qu'il déclare concerner « *Monsieur et Madame ...-..., n° fiscal 1963 0917 312* », a été rédigé entièrement au nom de Monsieur ... seul et comporte sa seule signature, de manière qu'il doit être considéré comme ayant été introduit par Monsieur ... seul et non pas également par Madame ....

Par ailleurs, la décision directoriale partage la même analyse en retenant que « *la requête [a été] introduite le 29 septembre 2006 par le sieur ..., L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 2001, émis le 14 juin 2006* ».

Par voie de conséquence, le recours encourt l'irrecevabilité dans le chef de Madame ... à défaut par elle d'avoir exercé la voie de recours préalable de la réclamation prescrite par le § 228 AO, indépendamment de la question de la recevabilité du recours dans le chef de celle-ci pour n'avoir pas signé la requête introductive du 6 mars 2007.

Par contre, le recours est recevable dans le chef de Monsieur ... pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur ... expose avoir déjà introduit une réclamation contre les bulletins émis par son courrier du 25 mai 2006, courrier auquel il aurait clairement fait référence dans sa réclamation du 27 septembre 2006 et que partant un « *lien relationnel entre le courrier du 27 septembre 2006 et celui du 25 mai 2006 est clairement établi* ». Or, comme le § 245 AO, prévoyant un délai de réclamation contre des bulletins d'imposition de 3 mois, fixerait en fait et en droit une date butoir au-delà de laquelle une réclamation ne serait plus recevable, toute réclamation introduite antérieurement à cette date et se référant de manière précise à une imposition concrète serait par conséquent recevable. Tout en concédant qu'une réclamation ne peut être introduite que contre une décision existante, Monsieur ... estime que la décision du bureau d'imposition compétent aurait déjà été prise dans le courrier du 10 mai 2006 et que l'imposition du 14 juin 2006 n'aurait fait qu'entériner la décision du bureau du 10 mai 2006.

Monsieur ... estime partant avoir respecté le délai de réclamation prévu au § 245 AO, de sorte que la décision entreprise du directeur serait à réformer.

Le délégué du gouvernement signale en premier lieu que les bulletins litigieux auraient été émis le 14 juin 2006 sous pli à la poste à l'adresse de Monsieur ... et qu'ils seraient présumés avoir été notifiés le troisième jour ouvrable suivant, à savoir le lundi 19 juin 2006. Le représentant étatique estime que, comme les bulletins n'ont été émis que le 14 juin 2006 et notifiés le 19 juin suivant, le demandeur n'aurait pas pu exercer de recours contre lesdits bulletins avant leur émission, étant donné que l'on ne saurait exercer de recours que contre une décision susceptible de faire grief, autrement dit contre une décision qui existe et développe des effets, c'est-à-dire d'après le § 91 AO à partir du moment où la décision a été régulièrement notifiée.

Par conséquent, le délai de réclamation tel que prévu au § 246 AO ne constituerait pas seulement une date-butoir, mais délimiterait au contraire la période pendant laquelle une réclamation est recevable et ledit paragraphe viserait uniquement le bulletin (« *Bescheid* »), et non pas la feuille d'établissement (« *Berechnungsbogen* ») servant de matrice au bulletin.

Partant, ce serait à tort que Monsieur ... ferait valoir que la lettre du 10 mai 2006, l'informant que le bureau d'imposition allait s'écarter substantiellement de la déclaration, vaudrait imposition à son encontre, lettre d'information qui ne concernerait d'ailleurs que l'impôt commercial communal 2001 et qui ne contiendrait pas les éléments nécessaires d'un bulletin d'imposition et notamment de cote d'impôt, de sorte à ne pas constituer une décision pouvant faire l'objet d'une voie de recours.

Le tribunal retient en premier lieu que c'est à juste titre que le délégué du gouvernement fait valoir que la lettre du 10 mai 2006 du bureau d'imposition Capellen ne constitue pas une décision susceptible de recours et que partant le demandeur n'a pas pu introduire de réclamation par son courrier du 25 mai 2006.

En effet, le recours peut être introduit contre un bulletin d'impôt dès que l'administration fiscale a formé *définitivement* sa volonté de fixer une cote d'impôt et l'a matérialisée par un bulletin d'impôt en bonne et due forme, même si celui-ci n'a pas encore été notifié dans les formes légales, dès que le contribuable a acquis connaissance d'une manière ou d'une autre de l'existence de ce bulletin (cf. trib. adm. 17 juin 1998, n° 10236 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 418 et autres références y citées).

Or, force est de constater que par sa lettre du 10 mai 2006, le préposé du bureau d'imposition de Capellen n'a pas documenté sa volonté définitive de fixer une cote d'impôt, étant donné qu'il sollicite de la part de Monsieur ... ses objections éventuelles pour le 25 mai 2006 au plus tard, et ladite lettre ne saurait partant constituer en aucune manière un bulletin d'imposition en bonne et due forme. Dans ce contexte, il échet d'ailleurs de noter que dans le prédit courrier du 10 mai 2006, le bureau d'imposition de Capellen fait état d'un bénéfice commercial redressé de 6.916.084.- francs et que le bulletin de l'impôt commercial communal 2001 du 14 juin 2006 fait état d'un bénéfice commercial soumis à l'impôt commercial de 6.396.484.- francs, cette divergence de chiffres établissant à l'exclusion de tout doute que la volonté du bureau d'imposition n'était pas encore définitivement fixée en date du 10 mai 2006 et que celui-ci a, dans une certaine mesure, tenu compte des observations formulées par Monsieur ... dans son courrier du 25 mai 2006.

Ceci étant dit, il résulte de la combinaison du § 245 (1) AO qui dispose que « *le délai de recours est de trois mois pour les réclamations (§228 AO) et de trois mois au contentieux des actes détachables (§237 O AO)* » et du § 246 AO qui dispose que « *die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tags, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt oder, wenn keine Zustellung erfolgt, bekannt*

*worden ist oder als bekannt gemacht gilt* » que le point de départ du délai de recours ou de réclamation se situe au jour où le bulletin a été signifié ou légalement notifié.

Selon l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup> de la Convention européenne sur la computation des délais signée à Bâle le 16 mai 1962, approuvée par une loi du 30 mai 1984, les délais exprimés en jours, semaines, mois, années, courent à partir du *dies a quo*, minuit, jusqu'au *dies ad quem*, minuit.

L'article 1258 du Nouveau code de procédure civile dispose en outre que *« lorsqu'un délai est exprimé en mois ou en années, il expire le jour du dernier mois ou de la dernière année qui porte le même quantième que le jour de l'acte, de l'événement, de la décision ou de la signification qui fait courir le délai »*.

En l'espèce, il n'est pas contesté par le demandeur, en relation avec le moyen d'irrecevabilité soulevé par le représentant étatique, que le jour de la notification des bulletins litigieux, qui a fait courir le délai, est le lundi 19 juin 2006, conformément à la présomption édictée par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs. Partant, conformément à l'article 1258 du Nouveau code de procédure civile, précité, applicable au litige eu égard au fait que le délai litigieux est exprimé en mois, le délai de réclamation a expiré le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la notification du bulletin litigieux, c'est-à-dire le 19 septembre 2006.

Il en découle que la réclamation du 27 septembre 2006, entrée le 29 septembre 2006 auprès du directeur, fut introduite après l'expiration du délai légal et c'est partant à bon droit que le directeur l'a rejetée comme étant tardive.

Il s'ensuit que le recours est à rejeter pour être non fondé.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'introduit au nom de Madame ... ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour autant qu'introduit au nom de Monsieur ... ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schroeder, premier juge,  
M. Spielmann, premier juge,  
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 25 octobre 2007 par le premier juge Schroeder, en présence  
de M. Legille, greffier.

Legille

Schroeder